

税收法定主义视野下的个人所得认定

廖益新 李乔彧

摘要 依据税收法定主义,《个人所得税法》应当构建完善的所得认定规则体系,为各项收入类型的课税提供确定的适用规则。但现实中,立法者在面对所得认定的法律漏洞时,无法及时地制定补充性规则,不得不依赖于财税部门的自由裁量。由于立法并未规定所得认定时应考虑的因素,财税部门的自由裁量缺乏制约,进退失据。检讨美国的立法经验可知,认定所得时除应考虑纳税人的经济负担能力是否增加外,还应当考量其他非经济性的正当因素。因此,我国立法的完善应当明确所得认定时的其他正当因素,为行政裁量提供相对确定的指引,同时采用标准性规则的形式将所得引入立法,并结合规范性规则建构双层规范体系,以最大程度地实现对所得认定实践的立法控制。

关键词 个人所得税法 所得 增值概念 税收法定主义

DOI:10.16094/j.cnki.1005-0221.2019.05.008

作者廖益新,厦门大学法学院教授;李乔彧,厦门大学法学院博士研究生。

一、问题的提出

两类“经营所得”的合并与“经国务院财政部门确定征税的其他所得”(以下简称“其他所得”)的删除,使所得认定这一问题重回个人所得税的关注焦点。作为《个人所得税法》适用的基础性概念,所得既是衡量“个人负担税捐能力之最佳指标”,^①又以个人的各项实际收入为基础,关系到纳税人的财产权保护问题。因此,所得概念的制度设计既应当服务于税制理念的贯彻,又应当以符合税收法定主义要求的方式建构,以实现法律适用的可预测性。

环顾其他国家或地区立法,所得的法律界定多由“基本的所得概念加上定义结构(分类或者综合)所构成”。^②其中,所得概念是法律界定的基础,在整体上影响着所得税的课征范围,并指引着税目体系的具体展开,故对于完整的所得认定规范体系而言不可或缺。我国1993年三法合一时,^③

* 本文系国家社科基金重点项目“应对BEPS背景下完善中国反避税法律体系研究”(14AZD153)的阶段性成果。

① 葛克昌《所得税与宪法》(第三版),翰芦图书出版有限公司2009年版,第4页。

② [美]维克多·瑟仁伊《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第234页。

③ 合并的三部立法分别为1980年颁布的《个人所得税法》《个人收入调节税暂行条例》以及《城乡个体工商户所得税暂行条例》。

《个人所得税法》采用分类所得的立法模式以及正面列举的立法方式,“以当时个人收入来源结构特征为依据”^④ 设置对应税目,并结合《个人所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》)中对于各类税目的概念阐述,形成了我国成文法上所得认定的基本框架和大致范围。此框架中并未明确界定所得概念,对于待定收入的税法评价在事实上分散为各类税目的独立涵摄,致使统一的所得认定在法律适用环节中难觅其踪,所得涵盖范围亦随税目体系的调整而变动不居。

此等现状给个人所得税法的制度推进带来合法性风险。随着社会主义市场经济的发展,个人可获取的收入类型名目以及获取收入的交易方式均发生了剧烈变化,这些新产生的交易类型和收入名目大量溢出于既有税目的涵盖范围之外。同时,对于任何可能改变纳税人税收负担能力的收入类型均给予税法评价,防止因税法漏洞的存在而在不同收入类型之间产生税收歧视,既是税法实现分配功能的必然要求,也是税收公平原则的直接体现。因此,所得涵盖范围的扩张成为了税法适用中不可回避的现实趋势。在税法实践中,国务院财政部和国家税务总局(以下简称“财税部门”)通过“一事一议”的税收规范性文件,将待定收入类型不断划归各类税目之中,并将部分收入类型明确地从所得中排除,客观上不断修正立法所确立的所得认定思路和涵盖范围。然而,从税收法定主义角度而言,财税部门的所得认定活动必须在立法控制的范围内进行。这一目标的实现亦对立法提出要求,即立法应当为待定收入能否被认定为所得提供较为清晰且统一的判断基准,在此基础上再由财税部门结合“具体事实与环境因素”做出明确判断。但在现行立法中,各类税目独立判断的所得认定框架并未提供此项基准,致使财税部门的认定行为缺乏最基本的立法依据。鉴于此,本文旨在探析如何建构所得概念,以补足既有的所得认定立法框架。

二、财税部门主导下的所得认定图景

作为税法的主要实施机关,财税部门无法回避将较为粗糙的立法规定平等、普遍地适用于各类收入的要求。在此过程中,财税部门以税收规范性文件为主要载体,逐渐建立起一套较为成熟的所得认定规范体系。是故,通过对于该规范体系的阐述与检讨,可以更为全面地展现所得认定的现实样态,并提炼出现实征管中的所得认定逻辑。鉴于修订后的《个人所得税法》实施时间尚短,且立法修订前后的适用逻辑大体保持一致,本文仍主要以修订前的税务实践为分析对象。

概括而言,财税部门的所得认定实践在拓展所得涵盖范围的同时,也改变了立法中的认定思路,将部分收入类型明确从所得中排除。具体而言,在拓展方面,其通道有二:第一,通过法律续造拓展借用概念的外延,主要发生于修订前的《个人所得税法》第2条第1款中前9项税目的适用过程中;第二,通过解释适用兜底条款拓展“所得”的涵盖范围,主要发生于“偶然所得”与“其他所得”的适用过程中。在限缩方面,主要体现在对兜底条款的解释适用过程之中。

(一) 通过法律续造拓展借用概念的外延

此种类型的概念拓展,旨在为与既有税目项下的典型收入具有经济形态相似性的收入提供课税规则,藉由法律续造的方法,客观上拓展了前9项税目的概念外延。鉴于这些税目类型“都对应一项民商事合同法律关系”,^⑤ 概念界定时深受民商事法律界定方式的影响,构成要件包含“民商事

^④ 白景明 “改革个人所得税征收模式面临的三大难题”,《税务研究》2011年第12期,第19页。

^⑤ 滕祥志 “税法的交易定性理论”,《法学家》2012年第1期,第99页。

法律关系”和“具体收入形式”两个部分，因此财税部门在概念拓展时主要从这两部分入手，以期实现更广泛的税收课征：其一，通过交易定性的方法，将待认定的活动类型“拟制”为税目类型所对应的民商事基础法律关系，从而使该活动所产生的经济结果自然归属于某一税目类型；其二，通过类推适用的方法，将既有税目适用于待定收入类型，从而将待定收入类型纳入所得范围之中。

首先，对于法律形式与经济实质之间存在冲突的收入，财税部门“以经济交易的性质为据，进而准确把握经济交易的实质，并以此作出税法评价”，^⑥将待定交易活动“拟制”为各类税目所基于的活动类型，进而将该收入认定为应税所得。举例而言，若企业为股东、股东家庭成员购买房屋以及其他财产，并将所有权置于股东或其家庭成员个人名下，此行为从民商事法律关系角度而言确系赠与行为，受赠人所获财产的税法评价并不清晰。但财税部门通过对作为小前提的法律事实进行拟制，将其视为股息分配活动，从而适用“利息、股息、红利所得”对其课税。^⑦

其次，对于收入虽然以传统交易方式获取但在性质上并不符合税目概念项下典型规范对象的情形，财税部门往往采取类推适用税目概念的方法提供补充规则。附加福利所得（fringe benefits）适用“工资、薪金所得”课税即为一例。一般而言，雇员所获报酬包括狭义的工资和薪金、法定福利、附加福利，三者虽均属于雇员获取的报酬内容，但并非同种性质的收入。依据《工资支付暂行规定》第3条^⑧和第5条^⑨规定，工资是指以“法定货币”支付给劳动者的报酬，相关部委的规范性解释也采取这一含义解释。^⑩至于附加福利，广受认可的是英国学者锡德里克·桑福德的定义方式，他认为附加福利是指“由于雇员已提供或将提供的服务而获得的货币化工资和薪水以外的所有利益。”^⑪对比可知，附加福利与狭义的工资、薪金所得之间存在以下区别：其一，前者仅系满足员工个人的工作需要，员工对此不可自由支配，而后者则完全由员工自由支配；^⑫其二，前者包含与工作需要相关的福利和为提高员工归属感和满意度而额外支付的福利，而后者是对于劳动者劳动价值的对价；^⑬其三，前者的支付形式除现金外，还包含实物、权利等方式，是故对其征税涉及估值问题，而后者仅能以货币方式支付。因此，在税法上，前者的各项具体形式并非均应予以课税，而后者的各项具体形式则均应计入所得课税。更进一步而言，即便对前者课税，许多国家采用的方式也是将应当征税的部分明确以独立的“附加福利”税目课税，并未混同于工资薪金概念之下。^⑭然而，我国现行《个人所得税法》在“工资、薪金所得”项下，除狭义的工资、薪金外，还包括了

⑥ 同注⑤，第101页。

⑦ 参见《国家税务总局关于企业为股东个人购买汽车征收个人所得税的批复》（国税函〔2005〕364号）和《财政部 国家税务总局关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》（财税〔2008〕83号）。

⑧ 《工资支付暂行规定》第3条 “本规定所称工资是指用人单位依据劳动合同的规定，以各种形式支付给劳动者的工资报酬。”

⑨ 《工资支付暂行规定》第5条 “工资应当以法定货币支付。不得以实物及有价证券替代货币支付。”

⑩ 依据《关于贯彻执行〈中华人民共和国劳动法〉若干问题的意见》（劳部发〔1995〕第309号）第53条，工资是指“用人单位依据国家有关规定或劳动合同的约定，以货币形式直接支付给本单位劳动者的劳动报酬”。

⑪ [英] 锡德里克·桑福德主编 《成功税制改革的经验与问题——税制改革的关键问题》（第2卷），邓力平等译，中国人民大学出版社2001年版，第18页。

⑫ 参见陈少英 “附加福利课税是个人所得税法改革的突破口”，《法学》2014年第5期，第87页。

⑬ 参见注⑫，第88页。

⑭ 参见[美] 休·奥尔特、[加] 布赖恩·阿诺德等著 《比较所得税法——结构性分析》（第三版），丁一、崔威译，北京大学出版社2013年版，第193-199页。

住房补贴、医疗补助、^⑮ 用车补贴收入、^⑯ 年金收入^⑰等现金性福利，以及公费旅游、^⑱ 企业股票期权计划、^⑲ 福利住房^⑳等其他形式的附加福利。此种做法事实上是对于“工资、薪金所得”概念的类推适用。在税务实践中，类似的情形还包括经济补偿金、^㉑ 因专利使用权被侵害而获取的赔偿收入、^㉒ 股权转让违约金^㉓等的税法处理。

（二）通过兜底条款拓展所得概念的涵盖范围

实践中，财税部门通过解释适用“偶然所得”与“其他所得”，同样实现了对所得概念外延范围的拓展。从性质上而言，“偶然所得”与“其他所得”均属于兜底性条款。“其他所得”作为兜底条款自无异议，“偶然所得”在实践中也同样承担着所得认定的兜底功能。“偶然所得”虽然以“偶然性”作为构成要件，但此等以收入发生频次为特征的要件描述根本无法对概念的解釋适用产生实质性的制约，故为税务机关兜底适用该条款提供了空间和可能。从理论上而言，所得认定兜底条款的适用范围取决于所得概念界定的法律传统，^㉔ 即依据所得界定的法律传统所确认的收入类型，若未能列于应税所得条款，则均应属于兜底条款的适用范围。然而，由于我国立法中并未明确所得界定的法律传统，兜底条款在实践中的范围大小完全取决于财税部门的自由裁量，实施现状如下：

首先，依据现行《实施条例》第 6 条，偶然所得是指“个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得”。此概念因包含“其他偶然性质的所得”的文本表述，致使可能的涵盖范围十分广泛，其边界亦趋于模糊。在实践中，企业向股东个人支付的不竞争款项已列入“其他偶然性质的所得”。^㉕ 依据此批复，不竞争款项是指在资产收购过程中，收购方向出售方股东支付的款项，作为后者承诺在完成交易之后的一定期限内不再从事有市场竞争的相关业务并承担保密义务的对价。显然，此种款项与明示的得奖、中奖、中彩在民事法律关系上不属于同种性质，但因属于“个人因偶然因素取得的一次性所得”，同样作为偶然所得予以课税。

其次，通过解释适用“其他所得”条款，财税部门将 11 种收入类型纳入课税范围，具体包括中科院院士荣誉奖金、^㉖ 银行揽储奖金、^㉗ 无赔款优待收入、^㉘ 证券公司的手续费回扣、^㉙ 担保收

^⑮ 参见《财政部 国家税务总局关于住房公积金、医疗保险金、养老金征收个人所得税问题的通知》（财税字〔1997〕144 号）。

^⑯ 参见《国家税务总局关于个人因公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》（国税函〔2006〕245 号）。

^⑰ 参见《财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金 职业年金个人所得税有关问题的通知》（财税〔2013〕103 号）。

^⑱ 参见《财政部 国家税务总局关于企业以免费旅游方式提供对营销人员个人奖励有关个人所得税政策的通知》（财税〔2004〕11 号）。

^⑲ 参见《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35 号）。

^⑳ 参见《财政部 国家税务总局关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》（财税〔2008〕83 号）。

^㉑ 参见《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》（国税发〔1999〕178 号）。

^㉒ 参见《国家税务总局关于个人取得专利赔偿所得征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2000〕257 号）。

^㉓ 参见《国家税务总局关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2006〕866 号）。

^㉔ 参见注②，第 241 页。

^㉕ 《财政部 国家税务总局关于企业向个人支付不竞争款项征收个人所得税问题的批复》（财税〔2007〕102 号）。

^㉖ 参见《国家税务总局关于对中国科学院院士荣誉奖金征收个人所得税问题的复函》（国税函发〔1995〕351 号）。

^㉗ 参见《财政部 国家税务总局关于银行部门以超过国家利率支付给储户的揽储奖金征收个人所得税问题的批复》（财税字〔1995〕064 号）。

^㉘ 参见《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》（国税发〔1999〕58 号）。

^㉙ 参见《国家税务总局关于股民从证券公司取得的回扣收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1999〕627 号）。

入、^⑩ 违约金收入、^⑪ 受赠房屋所得、^⑫ 外单位赠送礼品所得^⑬以及符合条件的商业养老金收入^⑭等。

(三) 所得认定的排除性规则

实践中,财税部门突破立法采取的“正面列举”方式,明确地将一些收入类型从所得中排除。^⑮ 这些收入主要包括个人缴纳有关商业保险费而取得的无赔偿优待收入、^⑯ 特定亲属之间的房屋受赠所得、^⑰ 特定亲属之间的股权赠与所得、^⑱ 企业在销售商品(产品)和提供服务过程中向个人赠送的礼品所得^⑲以及个人获得的网络红包所得^⑳等。

值得注意的是,在排除上述收入的规范性文件中,往往存在与之相类似的收入类型,但后者被纳入所得范围,具体如表1所示。

表1 相似收入所得认定结果的差异对照表

不认定为所得的情形	认定为所得的情形	
	情形表述	适用条款
个人因自行缴纳有关保险费用而取得的无赔款优待收入	个人因任职单位缴纳有关保险费用而取得的无赔款优待收入	其他所得
向特定亲属、抚养关系人、赡养关系人、继承人赠与房屋	除前述情形以外的房屋赠与	其他所得
向特定亲属、抚养关系人、赡养关系人、继承人赠与股权	除前述情形以外的股权赠与	财产转让所得
个人之间赠与的网络现金红包	个人取得企业派发的现金网络红包	偶然所得
企业在销售商品(产品)和提供服务过程中:(1)通过价格折扣、折让方式销售;(2)销售的同时给予赠品;(3)按消费积分反馈礼品	企业在以下活动中,向本单位以外的个人赠送礼品:(1)业务宣传、广告等活动;(2)年会、座谈会、庆典以及其他活动	其他所得

三、立法引入所得概念的现实需求

在实现收入普遍课征的目标驱动下,财税部门的所得认定结果虽具有实质的合理性,但始终难

^⑩ 参见《财政部 国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》(财税[2005]94号)。

^⑪ 参见《国家税务总局关于个人取得解除商品房买卖合同违约金征收个人所得税问题的批复》(国税函[2006]865号)。

^⑫ 参见《财政部 国家税务总局关于个人无偿受赠房屋有关个人所得税问题的通知》(财税[2009]78号)第3条。

^⑬ 参见《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》(财税[2011]50号)。

^⑭ 参见《财政部 国家税务总局 人力资源社会保障部 中国银行保险监督管理委员会 证监会关于开展个人税递延型商业养老保险试点的通知》(财税[2018]22号)。

^⑮ 除财税部门的规范性文件外,一些地方税务机关在征管过程中也明确认定部分收入类型不属于所得范围。例如,在“高旭豪诉广东省深圳市丝科实业发展有限公司”([2015]深福法执异字第44号案)一案中,深圳市福田区地方税务局明确表示劳动者因公司违法解除劳动合同时所获的惩罚性赔偿金不属于所得。

^⑯ 参见《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》(国税发[1999]58号)第3条第二款。

^⑰ 参见《财政部 国家税务总局关于个人无偿受赠房屋有关个人所得税问题的通知》(财税[2009]78号)第2条。

^⑱ 参见《广东省地方税务局关于加强股权转让所得个人所得税征收管理的通知》(粤地税函[2009]940号)第5条:“(一)个人将股权赠与供养关系、赡养(抚养)关系、继承关系人的,赠与方与受赠方均不征收个人所得税。供养亲属包括配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹。(二)除上述不征收个人所得税的三种情形外,个人无偿受赠股权的……按照‘财产转让所得’项目,适用20%税率,计算征收个人所得税。”

^⑲ 参见《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》(财税[2011]50号)第1条。

^⑳ 参见《国家税务总局关于加强网络红包个人所得税征收管理的通知》(税总函[2015]409号)。

以摆脱源自税收法定主义的质疑。依据税收法定主义的要求,所得作为税负判断的核心要素,应以明确且清晰的立法条款予以确认,法律漏洞填补所形成的规则亦不例外。然而,此种以立法者为规则构建主体的想法虽然与税收法定主义完美契合,但显然不切实际。从立法技术角度来看,立法者对于社会事实的规范往往通过“将某一特定规则所欲涵摄的行为归于一定类别的概念性规则”^①得以实现。然而,在法律概念设计时,立法者通常考虑的是此概念的典型规范情形,^②同时语言的局限性也使得立法者的规范意图难以通过文本阐述得到充分表达,是故在面对新型收入类型时,既有的规范体系将不可避免地衍生出诸多法律漏洞。由于立法者并不直面各项经济活动,且在规则的完善过程中处于信息获取的劣势地位,^③填补税法适用中的规制漏洞是选择扩大既有概念的外延还是引入新的税目概念,立法者并无足够的经验与时间形成明确且合理的意见。同时,囿于当下立法资源的有限性,期待立法者针对各类待定收入不断出台认定细则的做法也不现实。因此,所得认定规则体系的逐步完善不得不依赖于财税部门体现在税收规范性文件中的自由裁量,期待后者秉持平等课税的理念,在解释细化抽象概念的同时,弥补法律的不足。这是面对社会生活的高速发展与税法的滞后冲突时,为实现税法的普遍适用而不得已的次优选择。

然而,由前述内容可知,财税部门的诸多认定活动并不仅限于对现行税目概念的解释适用,部分认定结果超出税目文义解释的最大边界,属于行政造法;同时,部分认定结果违背立法的所得认定思路,属于不当限缩。二者的具体形式虽然不同,但均存在合法性瑕疵。本文认为,有必要在立法中引入所得概念,一方面可为财税部门的拓展行为提供必要指引,同时也可防止其侵入所得税的课税禁区,从而实现课税结果的合理性与合法性的统一。

(一) 概念拓展领域

所得概念的引入将避免财税部门的事实拟制或类推适用超越漏洞填补的边界,夯实针对税目概念法律续造的正当性基础。从理论角度而言,事实拟制的前提在于被拟制的事实与被引用之法规规范的事实之间,虽然形式不同,但对比两者包含的根本要素时,“依各该要素之作用及其于构成要件意义脉络中的地位而言,应等同视之”。同时,“不可自始排除事物本身(被规整的生活关系本身)所要求的差别处理”,否则将沦为“错误的涵摄”。^④同样地,类推适用的两大限制在于:其一,待评价事实与已规定的事实之间,两者固然形式不同,但在“与法评价有关的重要观点上”应当保持一致,否则将丧失类推的基础;其二,“应受法律的规整意向、计划及其内含目的拘束之”,^⑤即类推适用不应超越“法律漏洞”所划定的界限。因此,在采用事实拟制与类推适用确定待定收入是否可适用既有税目概念时,其共同的限制点在于不应超出“法律漏洞”的边界,两者的发挥空间应仅局限于虽属于所得概念但并非税目项下典型情形的收入类型。

同时,所得概念的立法引入将增加兜底条款适用边界的判断标准,避免后者的适用完全取决于财税部门的自由裁量。在本次《个人所得税法》修订中,为了消除所得认定违背课税要件法定的风险,删除了“其他所得”,一定程度上杜绝了财税部门藉由此条款代行立法权力的可能。然而,由前述分析可知,该条款的删除只是防杜了兜底条款通道下的可能性之一,在缺乏所得概念的情况

① 汤洁茵 “税法续造与税收法定主义的实现机制”,《法学研究》2016年第5期,第69页。

② 参见[美]E.博登海默《法理学——法律哲学与法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社2004年版,第505页。

③ 参见注①,第69页。

④ [德]卡尔·拉伦茨《法学方法论》,陈爱娥译,商务印书馆2003年版,第141页。

⑤ 同注④,第249页。

下,财税部门仍可以通过解释适用“偶然所得”继续拓展所得概念。在“偶然所得”项下,除明示的得奖、中奖和中彩收入之外,还包含“其他偶然性质的所得”这一兜底性表述。依据例示规定的适用规则,兜底性条款的适用应参酌两项因素:其一,上位概念;其二,与前述列举事项具有明显的类似性质。^{④⑥}在限制“偶然所得”的适用尝试中,一种途径是增加“明显的类似性质”的判断因素,即在“偶然性”因素之外,还应考虑获取的收入是否具有射幸性或奖励性质。此种途径立足于偶然所得的立法借鉴我国台湾地区“综合所得税法”第14条的“竞技、竞赛及机会中奖之奖金与给与”概念,且两概念的外延内容存在相似性。然而,这一观点缺乏足够的说服力,并与不竞争款项依据偶然所得课税的实践显然不符。考察加拿大《所得税法》第56.4条可知,^{④⑦}不竞争款项包含两种类型,一种旨在补偿资产转让方因该协议而放弃的未来经营收入,另一种则是借助不竞争款项的名义变现被转让资产的商誉,此两类收入均具有明显的交易对价性,并不具有射幸性或奖励性质。因此,此处“明显的类似性质”仅为“偶然性”。然而,“偶然性”这一“概念核心”根本无法起到限制“概念外围”的作用,反而增加了概念适用中的模糊性。若仅考虑收入是否具有偶然性,现实生活中的所有偶然性收入,包括财产转让所得、劳务报酬所得等将均处于此概念的射程之中,此概念的适用将呈现出无限扩张的态势。因此,偶然所得的外延控制只能取向于第一项因素,即通过界定所得概念划定此税目的最大外延。

(二) 概念限缩领域

所得概念的引入将为财税部门在所得认定中的排除性认定行为提供依据。在立法中并未明确排除任何收入的情况下,此种行为取得合法性的唯一可能性在于财税部门是将“依立法目的……本不应包括在内”的收入类型予以排除,^{④⑧}从而使所得课税规则“仅适用于——依法律规整目的或其意义脉络——宜于适用的范围”。^{④⑨}质言之,财税部门的排除行为系对于所得概念的“目的性限缩”。既然是目的性限缩,探究所得立法目的将成为评价排除行为是否合法的唯一途径。但是,我国《个人所得税法》中并未明确立法目的,而现行立法分为9类税目,难以提炼出共通的立法目的,致使针对财税部门的目的性限缩作法缺乏立法层面的评价标准。

同时,个人所得税立法的“顶层设计”应为税务实践提供一套逻辑连贯的排除标准。在既有实践中,财税部门针对不同情形采取不同的排除标准,极大地损害了税法适用的确定性。举例而言,在房屋赠与情形中,若双方存在配偶、父母、子女等身份关系时,受赠人所获房屋将不属于所得范围,除此之外的房屋赠与情形均以“其他所得”课税。此情形中,财税部门貌似根据“受赠双方的身份关系”进行了区别对待。然而,在《国家税务总局关于加强网络红包个人所得税征收管理的通知》中,税务机关将个人所获的网络现金红包均排除在所得范围外,在身份关系之外进一步延伸出新的排除事由。此外,在个人从企业处获取的赠品情形中,此处的收入与从所得中排除的其他收入类型为何具有不同的“事物的本质”,财税部门并未阐明。因此,有必要在规定所得概念时,明确地指出所得认定时的否定性因素,以提高税法适用的确定性程度。

那么,立法引入所得概念时应当考虑何种因素?本文认为,所得的立法设计应当考虑政策选择

^{④⑥} 参见刘风景“例示规定的法理与创制”,《中国社会科学》2009年第4期,第97页。

^{④⑦} See Canada Income Tax Act, Sec 56.4.

^{④⑧} 参见梁慧星“论法律解释方法”,《比较法研究》1993年第1期,第53页。

^{④⑨} 同注^{④⑧},第267页。

和条款设计两个方面:前者取决于立法目的,主要关注税基的宽窄问题;^{⑤①}后者取决于所得的概念特征,主要关注如何合理设计立法条款以贯彻立法者的政策选择,是立法技术层面的问题。通过这两方面的考虑,立法引入的所得概念将摆脱涵盖范围取决于各类税目外延之和的现状,真正发挥评价实定法上税目体系设置是否合理、税目概念拓展是否恰当的基石作用。^{⑤②}为探寻具体的实现路径,本文转向美国的立法实践,以期我国的立法完善提供经验。

四、所得概念立法界定的美国经验

在税制发达国家的所得税立法中,所得界定的政策选择主要有宽泛性税基与限制性税基两种,对应的所得概念分别为增值概念(accretion concept)和来源概念(source concept)。美国《国内收入法典》(Internal Revenue Code)在界定税基时选择以增值概念为基础,并以一般规则的方式在立法中予以确认。然而,由该法的实践可知,增值概念所确立的税基过宽,采用一般规则的方式规定所得概念也与所得概念的本质相违背。

(一) 增值概念对所得界定的理论阐述

对于所得概念的讨论发轫于经济学界。德国学者乔治·冯·尚茨(Georg von Schanz)在批判来源概念的基础上,提出了增值概念的界定方式。随后,美国学者罗伯特·海格(Robert Haig)和亨利·西蒙斯(Henry Simons)分别从不同角度对此概念的具体内容做出了进一步的阐述和完善。其中,西蒙斯对于所得的界定方式逐渐成为增值概念的标准性表述。

尚茨认为,界定所得应当从个人的经济能力角度出发将二者关联起来,而且不能脱离特定的个人以及对其需求的满足而界定所得。这一结论是在批判作为来源概念核心的周期标准(periodicity criterion)和来源标准(source criterion)的基础上发展而来。尚茨主张,任何收入来源以及从该来源处获取的收入均不可能长期有规律地发生。企业经营利润在不同年度盈亏不定乃是常态,工资和利率等发生浮动也并不稀奇,故所谓“有规律地发生”乃是十分肤浅的观察。同时,世间并不存在所谓的“固定永续来源”,房屋被摧毁、农田荒芜、机器陈旧都只是时间长短的问题,以固定性为标准认定来源并不可靠。因此,所得应是“在既定时间段内个人的财富净值流入”。^{⑤③}

海格承继了尚茨关于“所得与经济能力有关”的观点,认为所得是指“在两个时点之间,个人经济能力(economic capacity)净增值的现金价值”。^{⑤④}其中,经济能力是指某人可以满足自身需求的经济力量,因此一切能够增加个人经济能力的收入形式均为所得。同时,所得可具体分为现金收入(money receipts)、非现金收入(non-monetary receipts)以及推计所得(imputed income)。

西蒙斯将海格定义中的“经济能力”进一步区分为“消费支出”(consumption expenditure)和“储蓄”(savings)两种具体的运用形式。^{⑤⑤}不同于海格在定义所得时仅关注经济能力净增值本身,西蒙斯将所得认定的关注点延伸至经济能力增加后的具体处置方式。西蒙斯认为,所得包含“供消

^{⑤①} See John R. Brooks, "The Definitions of Income", *Tax Law Review*, Vol. 71, No. 2 (2018), p. 254.

^{⑤②} See Victor Thuronyi, "The Concept of Income", *Tax Law Review*, Vol. 46, No. 1 (1990), p. 45.

^{⑤③} See Paul H. Wueller, "Concepts of Taxable Income I", *Political Science Quarterly*, Vol. 53, No. 1 (1938), pp. 102-106.

^{⑤④} See Kevin Holmes, *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis*, The Netherlands: IBFD Publications, 2001, p. 60.

^{⑤⑤} Ibid, p. 68.

费用之财产的市场价值，与两个时点之间财产价值的变动的代数之和”。^{⑤⑤} 其中，纳税人为个人及家庭消费的金钱支出、自我提供劳务或因使用自有财产而节省的消费支出均属于此定义中的“供消费用之财产”。至此，所得界定的增值概念方式基本确立。

（二）实践检讨：单一客观因素界定方式的适用失序

鉴于增值概念与政府扩张征税权的需求相一致，并暗合于税收公平，^{⑤⑥} 此概念迅速成为美国所得税法的理论基础。美国《国内收入法典》第 61（a）条规定，“除非本法另有规定，纳税人的总所得包括从一切来源取得之收入”。^{⑤⑦} 是故，所得认定仅考虑单一的客观因素，一切可增加纳税人经济能力的因素，无论实现与否均应当作为所得纳入所得税的课征范围。

西蒙斯认为，此种规定方式亦可以实现立法对于所得认定裁量的全面控制。作为自由主义经济政策的拥趸，西蒙斯十分反对政府以税收作为手段干预经济。因此，其对于所得概念的设计方式也深受此理念的影响。^{⑤⑧} 具体而言，西蒙斯意图通过设计一个标准明确且边界周延的所得概念，从而为税收立法和执法提供可严格遵从的一般性规则。^{⑤⑨} 鉴于此，所得概念的首要考量因素应是“客观性”（objective）和“严格性”（rigor）。^{⑥①} 根据西蒙斯的阐述，将“是否增加了纳税人的经济能力”作为认定所得的唯一标准可达此目的。一旦立法对此加以确认，不管经济情势如何变化，随后的立法裁量和行政裁量均没有必要，实践中仅需据此严格执法并警惕诸如基于照顾特殊利益群体而给予税收优惠等侵蚀税基的行为即可。

然而，美国的所得税法及其实践揭示了这一理念仅仅只是一个具有诱惑力的空想而已，西蒙斯及其追随者所期待的增值概念在立法中被拆分为应税所得、免税所得和不征税所得三个部分，所得认定标准在税法适用过程中也被不断加以调整。立法在不完全贯彻增值概念的同时，并未系统地阐述相应的补充标准，使得所得认定标准趋于模糊，立法并未明确的收入类型在实践中只能以个案分析的方式对其是否属于所得逐个讨论。

首先，在美国《国内收入法典》第 101 条至第 139G 条中，大量已实现的收入类型被明确地从所得中排除，其中包含了政府债券利息、损害赔偿金、债务免除所得、适格奖学金、特定政府补助、雇主向员工提供的午餐、住宿等收入类型。根据著名税法学者鲍里斯·毕特科（Boris I. Bittker）的观点，从所得中排除这些收入类型的考虑因素除经济政策外，还包括对于增值概念的必要修正，后者以政府补助为典型情形。现实中的政府补助形式除直接的现金补助（如住房补贴）外，还存在许多间接形式的政府补助（如政府廉租房项目）。在两种方式的实施效果完全相同的情况下，后者往往由于无法进行价值衡量而未被视为所得，此时若仅将前者计入所得课税，将在两种补助形式之间产生税收歧视。^{⑥②} 同时，对于政府补助课税的做法也会面临政府“一面放火一面救火”的尴尬情形。因此，将部分特定收入从所得范围中排除具有不可否认的合理性。

^{⑤⑤} Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago: University of Chicago Press, 1938, p. 50.

^{⑤⑥} See note ⑤①, p. 47.

^{⑤⑦} U. S. Internal Revenue Code, sec. 61, “Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items: ……”

^{⑤⑧} See Walter Hettich, “Henry Simons on Taxation and the Economic System”, *National Tax Journal*, Vol. 32, No. 1 (1979), p. 1.

^{⑤⑨} Ibid, p. 5.

^{⑥①} See note ⑤⑤, p. 139.

^{⑥②} See Boris I. Bittker, “A ‘Comprehensive Tax Base’ as a Goal of Income Tax Reform”, *Harvard Law Review*, Vol. 80, No. 5 (1967), p. 936.

其次,出于对征管能力的必要妥协,美国最高法院通过对“源于”(derived from)一词的解释,将“实现”(realisation)要件引入所得认定标准中,排除了虽符合增值概念但尚未实现的收入类型。在 *Eisner v. Macomber* 案件中,最高法院认为纯粹的财产价值变动并非所得,只有通过转让等方式“实现”收益后,方视为“源于”要件的满足。^{⑥2} 在 *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.* 案件中,最高法院进一步确认了实现要件的必要性,明确表态所得是“已明确实现且纳税人有完全支配权的财富增益”。^{⑥3} 分析可知,最高法院在增值概念中添加“实现”要件,将收入类型限制于“已明确实现”的部分,尽管有悖于增值概念,但因其系对税收征管能力的必要妥协,并未受到较多质疑,反而逐渐成为美国税法界讨论所得界定时替代性概念。^{⑥4} 同时,出于征管实际的限制,还存在税务部门根据收入额度不同而区别对待的情形。举例而言,美国国家税务局(IRS)认为听众从剧场获赠的奢侈品样品构成所得,但观众在观看美国棒球比赛中获赠的棒球,虽然同样价值不菲,但鉴于征管困难,此项收入并未被认定为所得。^{⑥5}

再者,单纯适用增值概念的逻辑推导结果在现实生活中将产生一系列的课税悖论。依据增值概念,因享受自有住房而节省的房租应当视为纳税人的“供消费用之财产的市场价值”而计入所得范围。但是,倘若此种收入应当被认定为所得,那么因使用自有的汽车、电脑、家具等其他财产而节省的租金是否也应当纳入所得?如果对以上节省的费用不作为所得课税,将明显违背增值概念的设计初衷,然而如果将此类“收入”均作为推计所得课税的话,一个并未有外在收入来源但自给自足的穷人家庭将面临难以负担的税负。^{⑥6}

因此,增值概念及其确立的所得认定标准在实践中难以全面贯彻。为了追求标准明确和边界周延,增值概念仅仅考虑纳税人是否有“财富增值”,未能容纳在所得认定中其他税法应当考虑的因素(如公平、可征管性等),^{⑥7} 造成了至少两方面的适用困境:其一,将许多难以实际征管的收入类型涵盖其中,使所得的应然范围超出实际的税收征管能力;其二,将许多虽可有效征管但征管结果明显不合理的收入类型涵盖其中,使此结果虽然从经济角度能够自治,但却难以与其他应当考虑的价值理念相契合。

本文认为,出现这一现象的根本原因在于单一客观因素的界定方式违背了所得认定的本质。税法作为外在制度(external institutions),其制度的有效性“在很大程度上取决于它们是否与内在演变出来的制度互补”。^{⑥8} 因此,某项收入是否系属所得,并不是适用“经济能力净增值”这一客观标准后“发现”的结果,而系综合各种主客观因素后“建构”的结果。^{⑥9} 质言之,立法者在设计所得税法时,所应当思考的并非“什么是所得”,而是“什么应当是所得”。^{⑦0} 由于回答后一问题时必须立足本国经济现实,考虑已被国内纳税人广泛认可且符合个人所得税法规范目的、价值追求以及征管实际的各类因素,个人所得税法可由此冲淡其“技术性”色彩,逐步迈向具有人文关怀和价值理性的法律体系。事实上,一些收入类型被明确地从所得中排除的事实,已说明了立法机关和税务

^{⑥2} See *Eisner v. Macomber*, 252 U. S. 211 (1920).

^{⑥3} *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U. S. 426 (1955).

^{⑥4} See Alice G. Abreu & Richard K. Greenstein, “Defining Income”, *Florida Tax Review*, Vol. 11, No. 5 (2011), p. 296.

^{⑥5} *Ibid.*, pp. 317-319.

^{⑥6} See note 50, p. 255.

^{⑥7} See note 51, p. 50.

^{⑥8} [德]柯武刚、史漫飞《制度经济学:社会秩序与公共政策》,韩朝华译,商务印书馆2000年版,第36页。

^{⑥9} See note 61, p. 985.

^{⑦0} See note 61, p. 985.

机关在所得概念认定时并未局限于“财富增值”这个单一的经济因素，而将许多非经济因素也纳入考虑范围。^①但是，以增值概念为基础所确立的美国《国内收入法典》第61(a)条并未明确阐述这些非经济因素，因此无法缓解所得认定中诸多合理但不合法的冲突情形，其唯一的作用在于为税务机关的自由裁量提供了边界不明的发挥空间，致使所得认定的确定性无从谈起。

以上对于所得界定的本质分析，可为我国所得概念的立法引入提供两点启示。其一，合理的所得认定结果，不仅应当考虑纳税人经济能力的增加，而且还应考虑与立法目的相匹配的正当价值体系；其二，鉴于所得认定时的复杂因素，规范性规则难以为各项正当因素的竞争性权衡提供法内空间，致使税务机关垄断了正当因素的话语权，所得认定的立法控制目标无法实现。他山之石，可以攻玉，我国所得认定的形式法治困境或可由此破局。

五、我国所得概念立法界定的二维分析

我国税制改革以宽泛性税基为目标，意图实现对收入的普遍课征，因此所得认定呈现出增值概念的倾向。同时，美国经验的分析已经表明，所得认定不能仅考虑经济能力增加这个单一因素，税基的拓宽存在阻滞因素。然而，在实践中，唯一显性的阻滞因素是征管成本，而其他因素在所得认定中是否也应当发挥影响，税务机关并未阐明。在此情形下，即便是相同或相似的收入事实，也未必会产生相同的认定结果，所得认定依赖于税务机关的自我约束，致使税法的确定性难以得到制度保证。因此，本文认为，从税收法定主义角度而言，应当在立法中明确所得认定时的考量因素，为财税部门在个案裁量时提供一般性指引，同时将较为成熟且合理的课税规则及时上升为立法，从而实现对于财税部门裁量行为的立法控制。具体而言，这一“工程”包括识别所得认定时的正当因素和选取具体的规范形式两个部分。

（一）实质维度：多项正当因素的综合考虑

可增加纳税人经济能力的收入在原则上均应认定为所得，这一主张既与宽税基的理念暗合，又有助于税收公平负担目标的达成。然而，由美国经验可知，合理的所得认定结果还应权衡税法合理实施时应当秉持的其他正当因素。那么，所得概念在立法设计时应当秉持何种正当因素？本文认为，应当从个人所得税的功能定位出发，结合相关基本原则，综合识别蕴含在个人所得税中的价值理念。

首先，所得认定的结果应当服务于个人所得税法的功能定位，在拓展所得涵盖范围的同时，将与生存权保障相关的收入以及家庭内部的财产流转收入从所得认定中排除。自个人所得税的普遍开征以来，其功能定位大致分为三种类型，分别为“筹集收入型”“筹集收入、调节分配和稳定经济并重型”以及“提高税制竞争力型”。^②不同的功能偏好将塑造不同的个税风格。当下，伴随市场经济的迅速发展，个人收入差距与财富分配的矛盾凸显，通过收入分配制度改革调整收入分配格局已成为我国法治建设中一项长期的重要内容。为此，我国个人所得税法改革的主要目标应当是在筹

^① See note 64, pp. 298-299.

^② 施正文 “分配正义与个人所得税法改革”，《中国法学》2011年第5期，第34页。

集收入的前提下,侧重于收入分配调节的功能完善。^{⑦③}是故,匹配于完善收入分配体系的所得认定思路应从以下两个方面展开。

第一,与生存权保障相关的收入类型不应认定为所得。实践中,税法实现收入分配正义的改革进路主要分为两种。一种是“抑富”,即加大对高收入者的收入调节,将高收入者的各项收入类型不断纳入所得课税范围中,以全面衡量其税收负担能力,体现出“扩张型”的分配进路;一种是“扶贫”,即划定对低收入者的征税边界,避免征税行为与生存权保障相冲突,以实现“精准扶贫”,体现出“收缩型”的分配进路。^{⑦④}在后一路径中,个人所得税目前的措施主要体现在减免优惠和费用扣除方面,^{⑦⑤}少有拓展至所得的认定过程之中。本文认为,这一逻辑亦应当延伸至所得的认定过程,将具有生存权保障性质的收入排除在所得认定范围外,以合理地评价纳税人的综合税负能力。是故,日本学者北野弘久认为所得税法中应当引入“最低生活费不课税原则”^{⑦⑥}和生存权财产不课税或轻课税原则,^{⑦⑦}以配合量能课税原则,更为全面、真实地衡量纳税人的税收负担能力。具体到所得认定领域,个人所得税法将某项收入认定为所得时,即意味着税法认为纳税人因获取此项收入而具有或增加了税收负担能力,故此项收入应纳入税收再分配的范畴。因此,保障生存权的收入类型应当从所得中排除,以避免此类收入在再分配体系内的无效率流转。实践中,劳动者依据《劳动合同法》第46条和第87条获取的经济补偿金、赔偿金以及部分类型的保险赔偿金等均属此类。这些收入类型均属于劳动者劳动权受损或人身、财产受损后所获取的补偿,直接关系到个人生存问题,故应当从所得范围中排除。

第二,家庭内部的财产流转收入亦不应当认定为所得。家庭成员之间的抚养互助,直接体现为收入在不同成员之间的流动,如子女向年迈父母给予的赡养费等形式。若仅从经济能力角度而言,赡养费等收入应当作为所得课税,但此结果将不利于家庭作为最小的社会保障单位的功能发挥。本次修法中引入个人赡养父母费用扣除即是对此理念的明确阐述。同时,从税收征管的角度而言,对于家庭内部的财产流动课税即便可能实现,其征管成本也过高。因此,从课税的正当性和可行性角度而言,所得课税应当止步于家门。此外,对于家庭概念在税法上的界定不应过分狭隘,而应采用《关于个人无偿受赠房屋有关个人所得税问题的通知》中的界定范围,以便最大程度地发挥家庭单位的保障功能。

其次,所得认定应当考虑税收稽征经济原则,以避免立法脱离实际的征管能力。具体而言,在所得认定时应当引入收入实现原则与可货币化原则。税收稽征经济原则要求税法的设计应当符合效率(efficiency)和简易性(simplicity)要求。其中,简易性要求税法制度应当具有可实施性。^{⑦⑧}正因如此,所得认定应当以已实现的收益为基础,并主要针对可以客观量化估值的收益课税。在经济生活中,纳税人的收益实现往往存在跨年度的情形,纳税人只有在获取已实现的可支配经济收益后,方可产生负担税收的能力基础和前提。而且,仅对于已实现的收益课税,也可避免对未实现收

^{⑦③} 参见注⑦②,第35页。

^{⑦④} 参见陈治“基于生存权保障的《个人所得税法》改革及完善”,《武汉大学学报(哲学社会科学版)》2016年第3期,第122-123页。

^{⑦⑤} 参见注⑦④,第125页以下。

^{⑦⑥} 参见[日]北野弘久《税法学原论》(第四版),陈刚、杨建广译,中国检察出版社2001年版,第97-102页。

^{⑦⑦} 参见注⑦⑥,第102-104页。

^{⑦⑧} 参见陈清秀《税法总论》(第八版),元照出版公司2014年版,第40-41页。

益课税时的估值问题。此外，虽然各国税法一般主要是对货币性收益征税，^⑦但现实生活中也存在大量实物形式的收益，如果一概将其排除在所得范围外，将造成对货币支付形式的侵蚀。质言之，若此收益的价值可以客观量化并可通过一定的估值方法转化为货币方式，则存在所得认定的前提可能；但若实物性收益的价值完全依赖于主观判断，则不应认定为所得。举例而言，个人从其朋友处获赠的原创艺术品，由于在市场中没有可比对象，其价值高低完全取决于赠与双方的主观判断，如果将此认定为所得，将因难以获取其客观价值而无法量化其税负，造成课税时的两难，故不应当作为所得。但对于附加福利等实物类型，其获益的实物存在可比价格，应当认定为所得。

（二）形式维度：标准性规则的引入与双层规范体系的建构

通常而言，各国立法界定所得时往往仅采用规范性规则。^⑧众所周知，规范性规则的假定、行为模式和后果都是明确且具体的，其结构往往是“如果X，那么Y”，其中X代表的是“能够机械地或至少是很容易确定的单个事实的情况”。^⑨然而在所得的认定中，X指代的已不仅是单一因素，而系多项因素影响下的综合判断结果。故规范性规则的形式难以提供各项正当因素的竞争性权衡的空间，这也是导致美国《国内收入法典》第61(a)条出现规范失序的原因。对此，一些学者主张所得的认定遵循“具体事项，具体分析”的路径。^⑩然而，此种做法虽然避免了规范失序的尴尬，但也使得所得认定的确定性荡然无存。

本文认为，所得认定标准的立法引入可以选择标准性规则。标准性规则与规范性规则同为法律规则的形式，但前者的构成部分不够明确，无法直接适用，“需要根据具体情况或特殊对象加以解释和适用”。^⑪同时，较之于一般的法律原则，标准性规则可以更为明确地限定在所得认定时应当考量的因素，从而为税务机关的裁量划定较为清晰的方向。现行《企业所得税法》第47条的一般反避税条款即为此种标准性规则。在个案认定中，标准性规则所阐述的正当因素将为税务机关的法律漏洞补充提供“法律目的或规范意义”的指引，财税部门结合此规范中所列举的因素和具体的事实环境，对欠缺的构成要件加以补充，从而为待定收入提供明确的税法评价。由此，可将所得概念分为两款，对现行《个人所得税法》第2条做出如下修订。首先，将第一款的表述替换为“本法所称所得，是指可增加个人经济能力的各项收入，该收入应当已明确实现且纳税人对此拥有完全的支配权，包括但不限于以下收入类型”；其次，在第一款后增加“国务院税务主管部门在认定所得时，不应将与生存权保障相关的收入或家庭内部的财产流转收入认定为所得，同时应当考虑实际的征管能力。”

此外，鉴于标准性规则所能够实现的确切性程度有限，本文建议对于实践中已经成熟的课税规则或排除规则，应当及时上升为法律规范，最终在立法中形成“标准性规则+规范性规则”相结合的规范体系。分析美国立法经验可知，《国内收入法典》中的所得认定规范体系包含两个层次，即肯定性条款和否定性条款，肯定性条款又可进一步区分为一般性条款和分类所得项两个部分。因此，所得认定规范体系的完整表述可总结为“一般性条款+分类所得项+否定性条款”。本文认为，

^⑦ 参见张守文“收益的可税性”，《法学评论》2001年第6期，第20页。

^⑧ See Alice G. Abreu & Richard K. Greenstein, “It’s Not a Rule: A Better Way to Understand the Definition of Income”, *Florida Tax Review*, Vol. 13, No. 3 (2012), p. 106.

^⑨ 同注④，第79页。

^⑩ See note ⑥, p. 925.

^⑪ 张文显《法学基本范畴研究》，中国政法大学出版社1993年版，第54页。

我国目前所得认定的立法框架仅存在“分类所得项”，相较于逻辑严密的所得认定规范体系尚差甚远。为今之计，应当从两个方面予以完善：首先，面对新型的个性化交易活动，税务机关以立法规定的标准性规则为依据对其进行个案裁量。然而，随着此项收入类型的常态化和反复，可由财税部门在个案比较中抽象出事实特征，参酌所得认定的考量因素，逐渐完成规则的获取过程。此时，立法机关可以将其中较为成熟且合理的规则上升为立法，从而逐步地完成税法规范的续造过程；其次，对实践中已有的所得认定排除情形加以检讨，将其中与所得认定阻滞性因素相符的规则尽快上升至立法，从而为财税部门的所得排除提供更为确定的规范性规则依据。

【主要参考文献】

1. 施正文 “分配正义与个人所得税法改革”，《中国法学》2011 年第 5 期。
2. 滕祥志 “税法的交易定性理论”，《法学家》2012 年第 1 期。
3. [美] 休·奥尔特、[加] 布赖恩·阿诺德等著 《比较所得税法——结构性分析》（第三版），丁一、崔威译，北京大学出版社 2013 年版。
4. 陈少英 “附加福利课税是个人所得税法改革的突破口”，《法学》2014 年第 5 期。
5. 陈治 “基于生存权保障的《个人所得税法》改革及完善”，《武汉大学学报（哲学社会科学版）》2016 年第 3 期。
6. 汤洁茵 “税法续造与税收法定主义的实现机制”，《法学研究》2016 年第 5 期。
7. Paul H. Wueller, “Concepts of Taxable Income I”, *Political Science Quarterly*, Vol. 53, No. 1 (1938).
8. Boris I. Bittker, “A ‘Comprehensive Tax Base’ as A Goal of Income Tax Reform”, *Harvard Law Review*, Vol. 80, No. 5 (1967).
9. Victor Thuronyi, “The Concept of Income”, *Tax Law Review*, Vol. 46, No. 1 (1990).
10. Kevin Holmes, *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis*, The Netherlands: IBFD Publications, 2001.
11. John R. Brooks, “The Definitions of Income”, *Tax Law Review*, Vol. 71, No. 2 (2018).

（责任编辑：姚海放）

to the criterion of civil systemic interpretation ,described as pattern of real right law ,law of obligation and right joinder ,namely failure of delivery ,general assumption of contract status and right joinder. There are some logical contradictions within the first pattern in light of external systemic. And the both other patterns not only damage the external systemic but also distort the internal systemic of civil law. We should adopt interpretation according to systemic criterion for fear that the systemic of civil law is damaged and the configuration for right and obligation is badly affected. Among these three patterns ,the pattern of real right law will do least damage to the systemic ,so that it should be optimal. Even so ,we must substitute “Verdinglichung obligatorischer Rechte” with “Realobligation” and amend “realobligation”. By such means can the interpretation for the acting against third party of tenant right return to the conscious track of systemic of civil law.

Key Words Interpretation; Systemic of Civil Law; Failure of Delivery; Assumption of Contract Status; Realobligation

Lei Qiuyu ,Ph. D. in Law ,Professor of Law School of Kunming University of Science and Technology.

The Identification of Personal Income in Accordance with the

Statutory Taxation Principle

LIAO Yixin , LI Qiaoyu • 99 •

In accordance with the theory of Statutory Taxation Principle ,the complete rules for the identification of income should only be specified by *Personal Income Tax Act* ,in order to provide foreseeability and certainty in the course of the taxation of every kind of receipts. However ,in practice ,when facing the loopholes in the identification of income ,the legislature is not able to enact complementary rules promptly but has to rely on the discretion by tax administrations. Because of the absence of specific factors in the act which should be considered in the identification of income ,the discretion by tax administrations does not have any restraint or guidance. The practice of the legislation in U. S. shows that the proper identification of income should take into consideration not only the increase of taxpayers’ economic ability but also other non-economic factors. Therefore ,the improvements of *Individual Income Tax Act* can be achieved by the enactment of other specific righteous factors into the Act to provide more definite guidance for the discretion by tax administration. Moreover ,the provisions of income should adopt the combination of standards and rules to achieve the control in identification of income by legislature to the maximum extent.

Key Words Individual Income Tax Act; Income; Accretion Concept; Statutory Taxation Principle

Liao Yixin ,Professor of Law School of Xiamen University; Li Qiaoyu ,Ph. D. Candidate in Law of Law School of Xiamen University.

The Theft Crime and Its System Status in Crimes of Property Violation

HU Dongfei • 113 •

From the standpoint of the valuelessness of the results ,property infringement that meets the criteria for criminalization of property crimes should ,in principle ,constitute a crime of property infringement. Therefore ,in terms of interpretation ,it is necessary to make the extension of the constitutive elements of each specific property crime form a peripheral relationship ,so as to avoid undue loopholes in punishment. Theft crime is the basic criminal norms of transfer possession crime ,the only way to define theft is to “remove the